



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



PROSPERIDAD
PARA TODOS

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Bogotá D. C., 4 SEP 2014

Señor
JAIME ANDRES GIRON MEDINA
Jaime.giron@bakermckenzie.com
Avenida 82 No. 10-62 P5

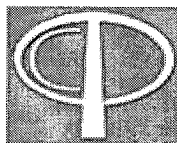
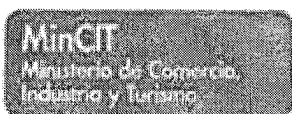
REFERENCIA:	
Fecha de Radicado	20 de agosto de 2014
Entidad de origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP
Nº de Radicación CTCP	2014- 445- CONSULTA
Tema	En la normativa actual ¿Cómo deben registrarse las erogaciones durante la etapa de exploración y prefactibilidad de proyectos mineros?

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su carácter de organismo gubernamental de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, en aplicación de la facultad conferida en el parágrafo 2º del artículo 3º del Decreto 2784 de 2012, parágrafo 3º del artículo 3º del Decreto 2706 de 2012 resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera del Grupo 1 y 2 procede a responder una consulta.

CONSULTA (TEXTUAL)

¿Según la normativa contable vigente, cómo deben registrarse o reconocerse en la contabilidad las erogaciones efectuadas durante la etapa de exploración y prefactibilidad de proyectos mineros, teniendo en cuenta que durante esa etapa no es posible determinar la viabilidad comercial de los mismos y además los proyectos están sujetos a la conclusión de estudios de factibilidad? En ese sentido se solicita a este despacho aclarar si esas erogaciones efectuadas durante la etapa de exploración y evaluación preliminar (pre-factibilidad)¹ deben registrarse: (1) como activo agotable, (2)

¹El glosario técnico minero del Ministerio de Minas y Energía (disponible en: [http://www.minminas.gov.co/minminas/downloads/UserFiles/File/Minas/Glosario%20define el estudio de pre-factibilidad como la "evaluación preliminar sobre la idea de un proyecto. Es la definición del plan sobre el cual trabajar, con cálculo de los costos, basado en datos físicos y experimentales limitados. En términos generales, este tipo de estudio consiste en realizar una evaluación más profunda de las alternativas encontradas viables y en determinar la bondad de ellas. Su principal finalidad es tomar la decisión sobre la viabilidad o no del proyecto, o sobre la necesidad de análisis más detallados."](http://www.minminas.gov.co/minminas/downloads/UserFiles/File/Minas/Glosario%20define%20el%20estudio%20de%20pre-factibilidad%20como%20la%20evaluaci%C3%B3n%20preliminar%20sobre%20la%20idea%20de%20un%20proyecto%20Es%20la%20definici%C3%B3n%20del%20plan%20sobre%20el%20cual%20trabajar%20con%20c%C3%A1lculo%20de%20los%20costos%20basado%20en%20datos%20f%C3%ADsicos%20y%20experimentales%20limitados%20En%20t%C3%A9rminos%20generales%20este%20tipo%20de%20estudio%20consiste%20en%20realizar%20una%20evaluaci%C3%B3n%20m%C3%A1s%20profunda%20de%20las%20alternativas%20encontradas%20vi%C3%A1bles%20y%20en%20determinar%20la%20bondad%20de%20ellas%20Su%20principal%20finalidad%20es%20tomar%20la%20decisi%C3%B3n%20sobre%20la%20viabilidad%20o%20no%20del%20proyecto%20o%20sobre%20la%20necesidad%20de%20an%C3%A1lisis%20m%C3%A1s%20detallados%20)



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

como cargo diferido, o (3) deben llevarse directamente al estado de resultados como costo. Esto a partir de las siguientes consideraciones (en ningún caso los apartes destacados son del texto):

- 1) *"Los activos agotables se definen por la normativa contable vigente como aquellos que ... representan los recursos naturales controlados por el ente económico. Su cantidad y valor disminuyen en razón y de manera conmensurable con la explotación o remoción del producto"², y ello obliga al siguiente análisis:*
 - a) *Es claro que la definición anterior incorpora un elemento característico de los activos agotables: el control que tendría un ente económico sobre el recurso natural.*
 - b) *Para determinar el control del cual goza un ente económico sobre los recursos naturales debe considerarse:*
 - i. *Que en Colombia la explotación de aquellos recursos está sujeta a autorizaciones y aprobaciones del Estado en tanto el subsuelo es de su propiedad.*
 - ii. *Que la explotación del recurso depende de las condiciones sociales de la comunidad en donde se efectuarán las actividades por parte del ente económico, y*
 - iii. *Lo que disponen los artículos 3° y 6° del Decreto 2649 de 1993.³*
 - c) *Por su parte, el mismo Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su concepto 060 de 2007 asoció el concepto de control a "los beneficios económicos que se espera obtener de estos recursos, entendiendo por ello el supuesto a voluntad de los mismos."*
- 2) *Por otra parte, la norma contable obliga a reconocer como cargos diferidos "los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos:*
 - a) *Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente*
 - b) *Su factibilidad técnica está demostrada;*
 - c) *Existen planes definidos para su producción y venta, y*
 - d) *Su mercado futuro está razonablemente definido por lo que este análisis debe abordarse desde los siguientes aspectos:*
 1. *Para el registro contable de los cargos diferidos es menester cumplir a cabalidad con cada uno de los requisitos descritos en el numeral anterior.*

² Artículo 65 del Decreto 2649 de 1993.

³ El numeral 1° del artículo 6° del Decreto 2649 de 1993 establece que uno de los objetivos básicos de la información contable es precisamente "Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico" El artículo 6° del mismo decreto señala que debe entenderse como ente económico "la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos".

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

2. *Por ello, resulta necesario evaluar si durante la etapa de exploración y de pre-factibilidad es posible demostrar el cumplimiento de cada uno de los requisitos anteriores, ya que normalmente en esta etapa:*
- a. La factibilidad técnica de los proyectos no estaría demostrada,*
 - b. Por lo general no existen planes definidas en relación con la producción y comercialización de minerales.*
 - c. Como no es posible determinar la viabilidad de los proyectos, tampoco es viable definir un mercado futuro para la comercialización de minerales.*
- 3) *Para el registro de las mencionadas partidas en el estado de resultados, la norma contable establece lo siguiente: "Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados".*

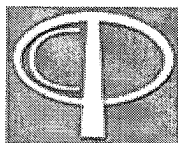
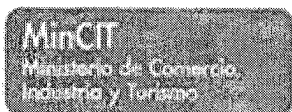
Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el periodo corriente...

Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.

Por ello, se exige considerar lo siguiente:

- a. La regulación exige la aplicación del principio contable de asociación, es decir que es necesario valorar si las erogaciones realizadas en etapa de exploración se asocian o no a un ingreso correlativo, con el fin de determinar si deberán entonces llevarse a las cuentas del resultado.*
- b. El principio contable de la prudencia también es incorporado en dicha regulación, a partir del cual se sugiere no sobrestimar los activos ni subestimar los gastos (lo que podría suceder si se registran como activo las erogaciones antes mencionadas), y por ello es necesario evaluar si las erogaciones incurridas en las condiciones aquí plasmadas, al registrarse en la contabilidad distorsionarán la información financiera.*
- c. Finalmente el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en una de sus publicaciones señaló que "Los activos de exploración y evaluación de recursos materiales (desembolsos hechos por estas actividades) deben ser reconocidos al costo"⁴*

⁴ Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Regulación y Normalización Contable, Análisis NIIF 2, 4, 5, y 6.



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

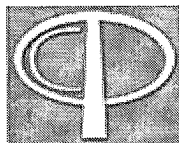
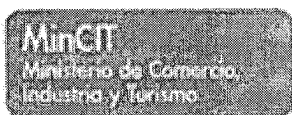
Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

¿Según la normativa contable vigente, cómo deben registrarse o reconocerse en la contabilidad las erogaciones efectuadas durante la etapa de exploración y pre-factibilidad de proyectos mineros: como activo agotable, como cargo diferido, o deben llevarse directamente al estado de resultados como costo, teniendo en cuenta que durante esa etapa no es posible determinar la viabilidad comercial de los mismos y además los proyectos están sujetos a la conclusión de estudios de factibilidad?

En las prácticas contables de la industria minera se utilizan distintas opciones para registrar los costos de exploración y evaluación de recursos minerales así:

- a) **Cargar a resultados todos los costos de exploración y evaluación de recursos minerales en el período en el que se incurren.** En este método, denominado **el método de esfuerzos exitosos**, todos los costos de exploración y evaluación son registrados contra el estado de resultados en el período en el que se incurren, debido principalmente a los altos riesgos asociados con la exploración.
- b) **Registrar todos los costos de exploración y evaluación de recursos minerales como activos.** En este método, denominado **el método de costo total**, todos los costos de exploración y evaluación son registrados como activos en la fecha en que son incurridos. Sin embargo, en este método existe una probabilidad alta de que en períodos futuros la entidad tenga que registrar una pérdida por deterioro, de una parte o de todos sus activos, debido a los riesgos del negocio y a que no sea probable que se generen en el futuro beneficios económicos futuros.
- c) **Registrar todos los costos de exploración y evaluación de recursos minerales como activos, sujetos a la determinación de si se descubren reservas recuperables.** En este método una entidad registra todos los costos de exploración y evaluación como activos hasta la fecha en que se determine la existencia o no de un área explotable. En el caso de que no se encuentren reservas, los costos capitalizados como activos son cargados al estado de resultados, en el período en que se establezca que no existirán beneficios económicos en el futuro. Si se encuentran reservas, los costos seguirán formando parte de los activos, requiriéndose que la entidad revise periódicamente sus estimaciones para verificar que el valor en libros del activo no exceda su valor recuperable.



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

El Decreto 2649 de 1993, aun cuando no establece de manera expresa el método de contabilización para los costos de exploración y evaluación, si establece directrices generales para su reconocimiento, medición y revelación. A continuación presentamos un resumen de las normas que deberían ser consideradas al momento de establecer las políticas para la contabilización de los costos de exploración y evaluación según la base de principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Ley 1314 de 2009

“ARTÍCULO 3o. DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de contabilidad y de información financiera el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.

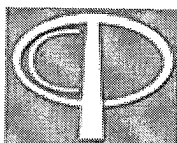
PARÁGRAFO. Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal”. (Negrilla por fuera del texto original).

“ARTÍCULO 4o. INDEPENDENCIA Y AUTONOMÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS FRENTE A LAS DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera”. (Negrilla por fuera del texto original).



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Decreto 2649 de 1993

“ARTICULO 11. ESENCIA SOBRE FORMA. Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal. Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio”.

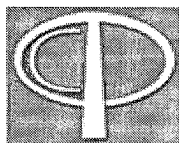
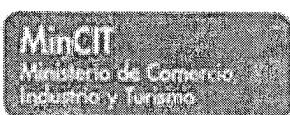
“ARTICULO 12. REALIZACIÓN. Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, **el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico**, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables”. (Negrilla por fuera del texto original)

“ARTICULO 13. ASOCIACION. Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados. Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se **concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente**” (Negrilla por fuera del texto original).

“ARTICULO 17. PRUDENCIA. Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificarle un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos”.

“ARTICULO 21. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL. Son estados financieros de propósito general aquellos que se preparan al cierre de un período para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el interés común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos. Se deben caracterizar por su concisión, claridad, neutralidad y fácil consulta. Son estados financieros de propósito general, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados”.

“ARTICULO 35. ACTIVO. Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, **de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros**”. (Negrilla por fuera del texto original).



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

“ARTICULO 47. RECONOCIMIENTO DE LOS HECHOS ECONOMICOS. El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados. **Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.** (Negrilla por fuera del texto original).

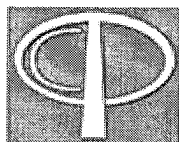
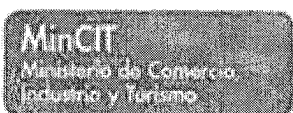
La administración debe reconocer las transacciones en la misma forma cada período, salvo que sea indispensable hacer cambios para mejorar la información. En adición a lo previsto en este Decreto, normas especiales pueden permitir que para la preparación y presentación de estados financieros de períodos intermedios, el reconocimiento se efectúe con fundamento en bases estadísticas.”

“ARTICULO 55. DIFERIDOS. Deben contabilizarse como diferidos, los ingresos hasta que la obligación correlativa este total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente **beneficio económico este total o parcialmente consumido o perdido”.** (Negrilla por fuera del texto original).

“ARTICULO 67. ACTIVOS DIFERIDOS. Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:(...). 2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos:

- a. Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente;
- b. Su factibilidad técnica está demostrada;
- c. Existen planes definidos para su producción y venta, y
- d. Su mercado futuro está razonablemente definido.”

“ARTICULO 70. PROCEDIMIENTO PARA EL AJUSTE DE VALOR DE OTROS ACTIVOS NO MONETARIOS. El ajuste anual del valor de los activos respecto de los cuales no se haya previsto un procedimiento especial se debe efectuar de conformidad con las siguientes reglas: (...) El valor de los activos no monetarios una vez ajustado, **cuando exceda el valor recuperable de su uso futuro o su valor de realización, según el caso, debe reducirse mediante una provisión técnicamente constituida”.** (Negrilla por fuera del texto original)



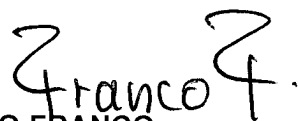
Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

De acuerdo con lo anterior, los costos de exploración y evaluación, son contabilizados como activos (cargos diferidos), siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento señalados en el artículo 47 del Decreto 2649 de 1993. Cuando estos costos hayan sido capitalizados y en un período posterior se obtenga información objetiva de que estos activos no generarán beneficios económicos futuros, la entidad deberá proceder a reconocer las provisiones por deterioro correspondientes o a dar de baja el activo en los estados financieros.

Además de lo anterior, para satisfacer el interés común del público de evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos de fondos (Ver art. 21 del Decreto 2649 de 1993) y cumplir los objetivos y cualidades de los informes financieros de propósito general (Ver artículos 3° y 4° del Decreto 2649 de 1993), una entidad podría cambiar sus políticas contables, para el reconocimiento, medición y revelación de los costos de exploración y evaluación, siempre que el cambio de lugar a estados financieros que sean más relevantes para la toma de decisiones económicas de los usuarios y no se afecte su pertinencia y confiabilidad.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,


WILMAR FRANCO FRANCO
Presidente

Proyectó: María Amparo Pachón Pachón.
Consejero Ponente: Wilmar Franco Franco.
Revisó y aprobó: WFF/GSC/GSA/DSP